

בבית המשפט המחוזי מרכז - לוד

ע"מ 14183-11-12
ע"מ 29696-01-13

בפני: כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

המעוררים: דוד אהרוני ואח'

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר סבא

פסק דין

עניינו של ערעור זה בשומות לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערערים בהתייחס לשנות המס 2007-2010, וזאת בהתבסס על הטענה כי נצמחה להם הכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **פקודת מס הכנסה או הפקודה**).

רקע עובדתי

1. ביום 30.5.1996 התקשרו המערערים עם חברת הדלק סונול בעסקה להחכרת מקרקעין בבעלותם לשימוש כתחנת דלק. העסקה נערכה לתקופה של 22 שנה, החל מיום 1.6.1998 (להלן: **הסכם החכירה או העסקה**).
2. תנאי התשלום על פי הסכם החכירה היו כדלקמן: סכום של \$1,400,000 (בערכם בשקלים ליום התשלום), ששולם מיד לאחר חתימת ההסכם, כדמי חכירה מראש. סכום של \$288,300, ששולם ביום 1.6.1999, ועוד 21 תשלומים שנתיים בסך של \$318,300 כל אחד, החל מחודש יוני 2000 ועד לתום תקופת ההסכם, ובסה"כ כ-8 מיליון דולר.
3. בהתאם להגדרת "זכות במקרקעין" בסעיף 1 לחוק מסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין או החוק**"), אשר הייתה תקפה במועד עריכת ההסכם, דהיינו בטרם חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 40), התשנ"ח-1997 (להלן: "**תיקון מס' 40**"), חכירה לתקופה העולה על 10 שנים היא עסקה במקרקעין ולפיכך חייבת במס שבח.
4. לאור זאת דיווחו המערערים על העסקה לרשויות מיסוי מקרקעין, ושילמו מס שבח על שווי העסקה המהוון, בשיעור היוון של 8%. סכום דמי החכירה המהוון עמד על סך של כ-4 מיליון דולר. המערערים חויבו בגין סכום זה בשיעור מס מופחת של 12%, בהתאם להוראות סעיף 48א(ד)(1) לחוק.

5. לאחר ביצוע העסקה, דיווחו המערערים למשיב מדי שנה בשנה על הסכומים שנתקבלו בידם כדמי שכירות שמקורם בעסקת החכירה. סכומים אלו לא נרשמו כהכנסה בדו"ח השנתי שהגישו המערערים, אלא צוינו במכתב נלווה לדו"ח.
6. בשנת 2006 בחן המשיב את הסוגיה ביחס לשנים 2002-2004, ובעקבות דיון שנערך בין הצדדים לא חויבו המערערים במס הכנסה בגובה הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי דמי החכירה השנתיים.
7. בשנת 2011 הוציא המשיב למערערים שומות מס לפי מיטב השפיטה לשנים 2007-2010, בגובה הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי דמי החכירה השנתיים, וזאת בהתאם לסעיף 42(4) לפקודה שעניינו הכנסה מ"דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון".
- השגה שהוגשה על שומות אלו נדחתה, ומכאן הערעור שלפני.

הסוגיות שבמחלוקת וטענות הצדדים

תמצית טענות המערערים

8. הואיל ומדובר בעסקת שכירות קצובה בזמן, שההתעשרות ממנה נוצרת מידי שנה בשנה, עניין לנו בחכירה תפעולית במישור הכלכלי, החשבונאי והמשפטי.
9. בפסיקה ובספרות נדון חוסר ההתאמה בין קביעת מחוקק מיסוי מקרקעין, לפיה יש לסווג עסקת חכירה לתקופה של למעלה מעשר שנים כ"מכירה", לבין המציאות הכלכלית, בה עסקאות בדפוס זה ולתקופה זו אינן שקולות לעסקת מכר. מתח זה שבין האופי הכלכלי של העסקה ובין הסיווג ההוני במסגרת חוק מיסוי מקרקעין, הוכרע לטובת העדפה מובהקת של המהות הכלכלית ולהחרגת עסקאות חכירה פירותיות מובהקות מתחולת חוק מיסוי מקרקעין.
10. חיוב עסקת חכירה תפעולית במס שבח משמעו, למעשה, גביית המס מראש באמצעות חוק מיסוי מקרקעין והקדמת המס שבו אמורים היו המערערים להתחייב בעתיד מדי שנה על דמי השכירות (למעט מרכיב הפרשי הצמדה למט"ח שאינם חייבים במס בידי יחידים). מדובר בהסדר אנטי תכנוני, שנועד לחסום אפשרות לעקיפת החיוב במיסים עקיפים באמצעות רצף השכרות ארוכות טווח. יתר על כן, לחיוב המערערים במס מראש הייתה עלות, שבגינה נזקקו הם להלוואה תיאורטית על מנת לשלם את חוב המס, זמן רב בטרם נצמחה להם הכנסה מתשלום דמי החכירה.
11. מכיוון שבפועל לא נערכה עסקת אשראי בין הצדדים, הרי שאין ביכולתו או בכוונתו של חוק מיסוי מקרקעין ליצור עסקה כזו "יש מאין" בפקודת מס הכנסה ולשנות את המהות הכלכלית, החשבונאית והמשפטית של העסקה, וזאת בכמה היבטים:

ראשית, החיוב במס בגין הכנסות ריבית אינו עולה בקנה אחד גם עם ההוראה הלשונית הנוגעת לסעיף 42(4) לפקודת מס הכנסה, שעניינה בהכנסות "ריבית", שכן ריבית מהווה תשלום עבור זכות לשימוש בקרן הלוואה, ובהיעדר "קרן הלוואה" בין הצדדים לא ניתן לסווג תשלום שנעשה ביניהם כ"ריבית". מיסוי הכנסה רעיונית מסוג זה מחייב הסדרה מפורשת בדיני המס, דוגמת סעיף 3(ט) לפקודה, סעיף 85 לפקודה ועוד.

שנית, ייחוס משקל מהותי לתשלומי הריבית מתוך תשלום דמי החכירה השנתי יוצר עיוות בהשוואה לעסקאות במחירי שוק, שכן בהינתן מרכיב ריבית המגולם בתשלומים, מרכיב הקרן בדמי השכירות נמוך במידה רבה מדמי השכירות המקובלים בשוק עבור מקרקעין דומים.

שלישית, הקביעה כי נוצרו הכנסות מימון צריכה להיעשות בזהירות ובדקדקנות, ואך ורק כאשר המדובר בחכירה מימונית ולא בחכירה תפעולית, כבענייננו, כפי שסברו רשויות המס עצמן במועד העסקה.

12. לא ניתן לגרור "פיקציה משפטית", שנוצרה בהגדרת "זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין, ליצירת פלטפורמה מיסויית בפקודת מס הכנסה ולהפוך מכוחה עסקת שכירות פשוטה לעסקת מכר, הכרוכה בעסקת אשראי, תוך סתירה מובהקת למציאות הכלכלית והמשפטית.

13. המערערים סווגו את העסקה באופן ראוי, בהתאם למהותה הכלכלית כחכירה תפעולית, ולפיכך המשיב אינו רשאי לסווגה באופן שונה. אילו היה מדובר בחכירה מימונית, לא היה ספק כי בין הצדדים מתקיימת עסקת מכר ולצידה עסקת אשראי, אך אין זה המצב בענייננו.

14. אין מקום לפצל את רכיב האשראי מתוך תמורת המכירה הכוללת מכמה טעמים: ראשית, המס בגין העסקה שולם מראש, טרם קבלת התמורה, ומרכיב המס צובר אף הוא הצמדה וריבית, השקולים לערך המס במועד קבלת התמורה בפועל. שנית, אין להטיל מס נוסף על עסקה שכל מרכיביה חיובו במס. ושלישית, יש להבחין בין עסקת אשראי בין הצדדים הכוללת מרכיב של ריבית (והתעשרות) לבין הסדר תשלומים צמוד בלבד, שאין בו מרכיב של התעשרות. קביעה זו מבססים המערערים על פסיקות ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין.

15. קבלת עמדת המשיב תגרום לעיוות מיסוי בדמות מיסויה הכפול של הכנסה שמוסתה מראש. עמדת המשיב סותרת את ההלכה הפסוקה המתייחסת לעסקת מכר בתשלומים ללא ריבית, והוא אף מנוע מהעלאת טענה משפטית חדשה, כ-15 שנה לאחר ביצוע העסקה, לאחר שגבה את המס מראש, ולאחר שחזר בו מטענות דומות בעבר. אין להפתיע את הנישום שנים רבות לאחר ביצוע העסקה בדרישות חדשות. אילו סברו רשויות המס במועד הדיווח על העסקה כי תשלום מס שבח על עסקת חכירה תפעולית לזמן ממושך המשולמת

בתשלומים, כרוך בחיוב במס על הריבית התיאורטית, היה עליהם להפנות את המערערים בסמוך לדיווח על העסקה להשלמת הטיפול אצל פקיד השומה.

16. המערערים הגישו לבית המשפט חוות דעת מומחה הבוחנת את ההשלכות הכלכליות של עסקת החכירה ואשר מסקנתה היא כי המדובר בעסקה שבמהותה הכלכלית היא עסקת שכירות ולא מכירה, וכי "ההכנסה החייבת במס בגין הנכס לא צריכה לכלול הכנסות מימון מעבר לאלו ששולמו בסמוך למועד העסקה". עורכי חוות הדעת נחקרו על חוות דעתם.

תמצית טענות המשיב

17. הוראת חוק מיסוי מקרקעין, הקובעת כי עסקאות חכירה לתקופה העולה על עשר שנים מהוות מכירת זכות במקרקעין, נגזרת ממהותה הכלכלית של עסקת חכירה כעסקה בעלת מאפיינים מעורבים, פירותיים והוניים, אשר המחוקק קבע כי, נכון למועד העסקה, מאפייניה ההוניים גוברים על אלו הפירותיים בתקופת חכירה של מעל 10 שנים. קביעה זו משליכה על דיני המס בכללם, שכן חוק מיסוי מקרקעין אינו עומד בפני עצמו.

18. העובדה שדמי החכירה משתלמים לשיעורין כ"דמי שכירות רגילים", אין בה כדי להשפיע על מהותה ההונית של החכירה ועל אופן מיסויה, כעסקת מכר, אשר יש רכיב אשראי בצידה.

19. רכיב הריבית בעסקה מסוג זה הוא רכיב מובנה, המבטא את רכיב הזמן ואת רכיב הסיכון, הוא קיים גם ללא ביטוי מפורש של הצדדים להסכם, להבדיל מעסקאות קצרות טווח עם הסדר תשלומים כמקובל בשוק. ריבית זו מהווה תמורה נוספת על פי ההסכם, החייבת במס הכנסה, והיא אינה חלק מקרן העסקה, שהיוותה את שווי המכירה לצורך תשלום מס שבח.

20. אין בסיס לתפיסה לפיה מס השבח מהווה הקדמת מס הכנסה, באשר תפיסה זו נדחתה על ידי המחוקק כבר עם חקיקת חוק מיסוי מקרקעין, וגם מן הטעם שבמס שבח לא מוסה מרכיב הריבית כי אם רק הקרן היא זו שמוסתה.

21. למערערים לא עומדת טענת הסתמכות, שכן הוראות הביצוע שהיו תקפות במועד העסקה תואמות את דרישת המשיב כיום. יתר על כן, דרישת המשיב לתשלום המס מתיישבת עם עקרונות של מס אמת, שוויון ושמירה על הקופה הציבורית, וכן עם העיקרון לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ועקרונות אלו גוברים כולם על הסתמכות המערערים, גם אילו הוכחה הסתמכות כזו.

22. המערערים הם שבחרו ללכת במסלול ההוני, שהרי מיסוי העסקה בוצע בהתאם לשיעורי המס החלים על מכר ולא אלה החלים על שכירות, וכך זכו המערערים להפחתת שיעור המס השולי למס בשיעור "היסטורי" של 12%, ואין הם יכולים להחזיק את החבל בשני קצותיו. הואיל והעסקה דווחה כמכר והתמורה הוונה

לצורך חישוב "שווי המכירה", הרי שיש למסותם בגין עסקת האשראי שלא מוסתה, וזאת על פי לוח הסילוקין והפרשי השער שמוסכם אף על המערערים.

23. משהוכרע דינה של העסק כעסקה הונית, הכפופה לחוק מיסוי מקרקעין, יש לסווג את העסקה כעסקה הונית על כל היבטיה לצורך דיני המס. המערערים הם אלה המבקשים כעת לטעון בדבר סיווג העסקה כחכירה תפעולית, וטענה זו אין לקבל.

24. המשיב הגיש לבית המשפט שתי חוות דעת מומחה. האחת, חוות דעת שמאית שנועדה לקבוע את שווי המכירה באמצעות גישת היוון ההכנסות; השנייה, חוות דעת המתייחסת למשמעויות החשבונאיות של העסקה. עורכות חוות הדעת נחקרו על חוות דעתן.

דיון והכרעה

25. השאלות העיקריות העולות בערעור זה הן:

א. האם יש לייחס למחכיר מקרקעין הכנסת ריבית הגלומה בדמי חכירה אשר הונו לצורך קביעת "שווי המכירה" ותשלום מס השבח על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין?

ב. באם התשובה לשאלה הראשונה היא בחיוב, האם בדין הוציא המשיב למערערים את השומות בשנות המס שבערעור, לאחר שנמנע מלעשות כן במהלך השנים שקדמו להן?

חיוב עסקת חכירה במס שבח - המסגרת הנורמטיבית

26. חוק מיסוי מקרקעין מטיל מס על אירוע של "מכירת זכות במקרקעין". המונח "זכות במקרקעין" מוגדר בסעיף 1 לחוק, כדלקמן:

"בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים בין שבדין ובין שביושר לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים.."

27. מהגדרת "זכות במקרקעין" עולה כי זו כוללת הן "בעלות" והן "חכירה". זכות החכירה, ולא הבעלות, היא הזכות שנמכרה בענייננו. כאמור, עובר לתיקון מס' 40, דיברה הגדרה זו על **חכירה לתקופה העולה על עשר שנים** (לעומת נוסח החוק היום שעניינו חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים). בענייננו נקשרה העסקה ביום 30.5.1996, ומכאן שתקופת החכירה הרלוונטית במקרה דנן היא זו שהייתה קבועה בחוק כנוסחו טרם תיקון מס' 40, דהיינו זו העולה על עשר שנים.

28. הגדרת המונח "מכירה" בחוק היא רחבה וכוללת קשת פעולות משפטיות הניתנות לביצוע בקשר ל"זכות במקרקעין", לרבות הענקה, העברה, הסבה, ויתור, ואף הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין (אופציה), ובלבד שיש להן מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין (ראו ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פסקה 13 (6.12.2006); ע"א 7933/01 סלובר בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע, פסקה 20 (11.6.2008); ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות, פסקה 20 (23.12.2011) (להלן: "עניין בזק").

29. בעניין בזק עמד בית המשפט העליון על אופייה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה, כדלקמן:

"בניגוד לזכויות אחרות במקרקעין כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, מהווה מימד הזמן נדבך מרכזי בהגדרתה של "זכות במקרקעין" מסוג חכירה. ההיגיון שבכך ברור: ראשית, חכירה מעצם טיבה היא זכות התחומה בזמן (ראו: סעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969; ירדנה סרוסי ושגיא גרשגורן 'חכירה' לעניין חוק מס שבח מקרקעין, מיסים יב/3-א-19, 22 (1998). שנית, ככל שהחכירה הולכת ונמשכת עשוי הדבר לאפיין אותה כעסקה הונית הקרובה למכירת זכות בעלות וזאת בהבדל מעסקת שכירות פירותית. אפיון זה יש לו חשיבות מבחינת דיני מיסוי מקרקעין, אשר ככלל נועדו לחול על עסקאות הוניות במקרקעין (על מס השבח כמקרה פרטי של מס רווחי הון, ראו: נמדר, בסיס המס, 69; הדרי, מיסוי מקרקעין א', 47-48). טעם זה הוא שעמד ביסוד התיקון להגדרת "זכות במקרקעין" מסוג חכירה במסגרת תיקון מס' 40 עליו עמדנו לעיל, לפיו הוארך "פרק הזמן הקובע" מעשר שנים לעשרים וחמש שנים..." (שם, בפסקה 17).

30. במקביל להגדרת "זכות במקרקעין" הכוללת, כאמור, אף חכירה לתקופה של מעל 25 שנים (ובשעתו - מעל 10 שנים), מטילה פקודת מס הכנסה מס על כל הכנסה מסוג של "דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזה בית או בקרקע או בבניין תעשיתי..." וזאת בהתאם לסעיף (6)2 לפקודה.

יחס הגומלין שבין מיסוי עסקאות חכירה לתקופה ממושכת מכוח חוק מיסוי מקרקעין לבין מיסויין בהתאם להוראת סעיף (6)2 לפקודה, עומד במוקד המתח בין המהות הכלכלית של העסקה לבין טכניקת המיסוי שנקבעה, ובפרט בטרם תוקן החוק במסגרת תיקון מס' 40 (ראו, י. הדרי, מיסוי מקרקעין (כרך א, מהדורה שלישית), פסקה 3.57; ד. נייגר, "עסקת שכירות העולה על 10 שנים וסעיף 50 לחוק מס שבח מקרקעין", מיסים ח/1-א-2; י. רוזנצווייג, "היבטי מיסוי על פי חוק מס שבח ביחס לכריתת הסכמי שכירות לתקופות רצופות",

מיסים ז/6 א-44; ז. שרון, "תחולת תיקון מס' 40 לחוק מסוי מקרקעין על חכירות בתקופת התפר", **מיסים** ז/6 א-7, 9-10 (2003). כן ראו מאמרי: ש. בורנשטיין, "הכנסה מעסקת שכירות - חיוב במס שבח או במס הכנסה?", **מיסים** ג/4 א-48).

31. מתח זה הוסדר, לכאורה, על ידי המחוקק בסעיף 50(א) לחוק, לפיו "מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב' לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס". בהקשר זה ראוי להזכיר גם את סעיף 88 לפקודה, המחריג מהגדרת "נכס", נכס מקרקעין המחויב על פי חוק מיסוי מקרקעין. קביעה זו נכונה לכל עסקה הנושאת אופי פירותי. עמד על כך המלומד הדרי בספרו (י. הדרי, "מס שבח מקרקעין", כרך שני, מהדורה ראשונה, עמ' 388), לאמור:

"סעיף 50(א) לחוק מס שבח אינו סעיף פטור במובנו הרגיל, אלא סעיף המונע תשלום כפל מס על מכירת זכות פירותית במקרקעין או זכות פירותית באיגוד..."

32. תקנה 2 לתקנות מס שבח מקרקעין (אישור על רווח, ממכירת זכות במקרקעין, הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), התשכ"ד-1964, מקנה לנישום את הזכות להגיש בקשה לפטור ממס שבח בהתבסס על הטענה כי העסקה כפופה למס הכנסה לפי הפקודה (ראו ע"פ 21/76 מזר נ' מדינת ישראל, עמ' 78 (2.2.1977) בו נקבע כי אין די בכך שהנישום עונה על תנאי הפטור מבלי שפנה לבקשו).

המערערים במקרה שלפני בחרו שלא לעשות כן ולא לבקש פטור ממס שבח (ראו אישור המערער בפרוטוקול הדיון מיום 26.5.2014, עמ' 10, 11). בדרך זו נהנו המערערים משיעור מס שבח מופחת החל על "מכירת" נכס "היסטורי" בהתאם לסעיף 48(ד)(1) לחוק, דהיינו מס בשיעור של 12%. אילו היו המערערים מבקשים לשלם מס הכנסה על דמי החכירה, היה מוטל עליהם מס בשיעור השולי.

על שיטת מס "טבעית" ועל שיטת מס שיש בה משום פיקציה

33. טוענים המערערים כי אילו היו אכן משלמים מס הכנסה, היה זה מדי שנה בשנה על דמי החכירה המתקבלים באותה שנה ולא כתשלום מראש של מלוא המס בגין מלוא דמי החכירה המהוונים. טוענים הם כי מבחינה מהותית אין מדובר כלל במכר אלא בעסקת חכירה קצובה בזמן, שההתעשרות ממנה נוצרת מדי שנה בשנה, על פני תקופת החכירה, ובזה האופן היה מקום למסותה, הגם שחוק מיסוי מקרקעין יצר מעין פיקציה ולפיה דמי חכירה בעסקת חכירה לתקופה של מעל עשר שנים חייבים במס שבח.

34. אקדים ואומר כי לדידי, ולצורך דיני המס, לא קיים הבדל מהותי, כזה היורד לשורשו של עניין, בין מכר של זכות ובין חכירה של זכות, כשם שלא קיים הבדל

מהותי בין חכירה לתקופה הפחותה מעשר שנים (או עשרים וחמש שנים, כפי המצב היום), לבין חכירה לתקופה העולה על כך.

איני סבור כי קיימת שיטת מיסוי "טבעית" (של עסקה או של הכנסה), כשם שאיני סבור כי קיימת שיטת מיסוי שיש בה משום פיקציה והיא בבחינת "חריג" לשיטת מיסוי "טבעית" כלשהי. שיטת מיסוי אינה "טבעית" או "בלתי טבעית"; שיטת מיסוי היא אך ורק הטכניקה שבה נוקט המחוקק על מנת להגיע לתוצאה המשרתת, לדידו באופן מיטבי, את המטרות העומדות ביסוד דיני המס.

השאלה אינה, אפוא, האם מדובר במס שנכון היה או בלתי נכון היה להטילו כפי שהוטל; השאלה אינה האם "מהבחינה המהותית" יש למסות את הכנסת דמי החכירה במס הכנסה או במס הוני כדוגמת מס שבח מקרקעין. אין לשיטת המס שבה בחר המחוקק צד "מהותי" או צד "פורמלי". שיטת המס אינה מטרה בפני עצמה, אלא אמצעי להגשמת מטרות אחרות, מטרות פיסקליות, מטרות כלכליות או מטרות חברתיות. לצורך הגשמתן של מטרות אלו, כולן או חלקן, נדרשים אנו לבחון את מהותה של העסקה או של ההכנסה שאותו חפץ המחוקק למסות, ולא את שיטת המס שנבחרה.

35. בהתאם לכך, יש לתת את הדעת למהותה של עסקת החכירה ושל הכנסת דמי החכירה; להבחנה בינה לבין עסקת מכירה גמורה; ולהבחנה בין חכירה לתקופה קצרה ולחכירה לתקופה ארוכה. מנקודת מבט זו, ולצורך דיני המס, אין הבדל של ממש בין סוגי העסקאות. אף הניסיון לאפיין עסקה אחת כמניבה **תשואה על הנכס** (ולפיכך נחשבת "פירותית") ואת האחרת כמניבה תמורה בגין מכירת הנכס (ולפיכך נחשבת "הונית") אין בו הרבה כדי להועיל. בנקל ניתן לראות הן בהכנסה ממכירתו הגמורה של הנכס והן בהכנסה מהחכרתו משום **תשואה על הנכס**, אלא שבמקרה אחד תשואה זו נצמחת באחת, ובעקבות אירוע חד פעמי בו נפרד בעל הנכס מנכסו, ובמקרה האחר תשואה זו נצמחת לאורך התקופה בה הוחכר הנכס. וכיוצא בכך - ניתן לראות הן בהכנסה ממכירתו הגמורה של הנכס והן בהכנסה מהחכרתו משום **תמורה בגין הנכס**, אלא שבמקרה האחד התמורה משולמת בגין סך כל הזכויות הקשורות לנכס, ובמקרה האחר, בגין סך כל הזכויות הקשורות לנכס למשך תקופת החכירה.

ברי כי הבחנות אלו הן, לכל היותר, הבחנות של עיתוי ושל כמות אך לא של מהות.

36. אין זאת אלא כי מהותו של "הנכס" הנמכר בעסקת חכירה היא זכות השימוש והחזקה בנכס בתקופת החכירה. זכות זו היא גם עיקר הנאתו של בעל הנכס, וככל שהיא ארוכה יותר, היא אף נבדלת מאופייה הערטיילאי של זכות הבעלות הרעיונית בנכס. לפי זאת, ניתן לראות בעסקת חכירה כעסקת מכירה במובן זה שהבעלים נפרד מנתח (ש"גודלו" או "משקלו" כאורך תקופת החכירה) מתוך זכותו להחזיק ולהשתמש בנכס באופן בלתי מוגבל. יתר על כן, יש בכך כדי להסביר את יחסו הדואלי של המחוקק לעסקת החכירה, כאשר בחלק מן המקרים - דהיינו כאשר מדובר בחכירה לתקופה שעד עשר שנים (וכיום) - עד 25

שנים) - משקלו של אותו נתח הוא קטן יחסית ואז תמוסה הכנסה זו בהתאם לסעיף 62(6) לפקודה, ובמקרים אחרים, דהיינו כשמדובר בחכירה של למעלה מעשר שנים, משקלו של נתח זה גדול דיו על מנת שההכנסה תמוסה במס שבח מקרקעין (ראה מאמרי הנ"ל וכן ש. בורנשטיין וא. נמדר, מיסוי שכירות (חושן למשפט), התשמ"ט-1989, בעמ' 22-26).

37. מטעם זה אף איני סבור כי אופן התשלום מלמד על מהותה של העסקה, או, כטענת המערערים, שיש מקום לפצל את עסקת החכירה למספר תקופות, כמספר שנות החכירה. עסקת החכירה היא אחת ואין בהסדרי התשלום בעד השכירות לבדם כדי לפצלה למספר תקופות. עמד על כך י. ויסמן באומרו כי:

"בשכירות שהוסכם בה על תשלום זמי השכירות בתקופות קצובות (כגון אחת לכל חודש או אחת לכל שנה) אין לראות בכל תשלום כשכירות נפרדת לתקופה המקבילה למועד התשלום. השכירות היא אחת, למלוא התקופה. קביעת מועדי התשלום אינה מפצלת את השכירות לשרשרת של שכירויות נפרדות" (י. ויסמן "דיני קניין - החזקה ושימוש" (תשס"ו), עמ' 273, ה"ש 3 וראה גם ע"א 109/87 חוות מקורה בע"מ נ' חסן (28.9.1993)).

תשלום המס מראש

38. לטענת המערערים, מטרת חיובה במס שבח של עסקת חכירה "תפעולית" מובהקת כבענייננו, היא אנטי תכנונית, ותכליתה היא גביית המס מראש, לרבות חיובן של העסקות במס רכישה. המערערים מבססים קביעה זו, בין היתר, על האמור בדברי ההסבר להצעת החוק, ולפיהם:

"... למעשה יש כאן הקדמת תשלום מס הכנסה שחייבים לשלמו בשל אותה הענקת חכירה... השבת בהעברת חכירה הוא ההפרש בין התמורה שנתקבלה בעד העברת זכות החכירה ובין החלק היחסי מהסכום ששולם בעד אותה זכות..." (הצעת חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ב-1962 (ה"ח 525), עמ' 289).

39. אין בידי לקבל טענה זו, ככל שמטרתה ללמד כי יש בתשלום מס השבח בגין עסקת חכירה משום "הקדמה" של תשלום המס.

כפי שציינתי לעיל, לא ניתן להגדיר שיטת מס, לרבות זו על פיה עסקת חכירה מעל התקופה הנקובה בחוק מתחייבת במס שבח, כשיטה "טבעית" או "בלתי טבעית"; וגם אם היא נבחרה מתוך כוונה לגבות תשלום מס בעיתוי כזה או אחר, ואפילו מתוך מטרה מוצהרת לגבותו במועד מוקדם ככל האפשר, אין בכך להפכה לשיטה החורגת מאיזו נורמת מס "רגילה". המדובר במטרה פיסקאלית מובהקת, המביאה בחשבון אף את המועד שבו ישולם המס לאוצר המדינה.

40. יתר על כן, "יום המכירה", דהיינו יום אירוע המס, לצורך מס שבח נקבע בסעיף 19 לחוק, לאמור "היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד...", ובע"א 489/89 אלדר שרון נ' מנהל מס שבח מקרקעין (21.5.1992) הובהר בעניין זה כי "אין זה רצוי כי חוזה יחשב כחוזה שלם ומהיבט החוזי ואילו לצורך חוק מס שבח נראה בו חוזה בלתי שלם ולא מחייב... לפי עקרונות אלה "יום המכירה" לעניין החיוב במס שבח הינו יום כריתת החוזה" (שם, בעמ' 369-370). הכלל שאומץ בחוק הוא, אפוא, כי מועד אירוע המס לצורך חישוב השבח ותשלום המס הוא מועד כריתת החוזה.

לצד מועד זה, מציין החוק מפורשות מספר מצבים בהם יידחה אירוע המס, בהתקיים התנאים אותם מונה החוק (ראו למשל סעיפים 51, 52 ו-94 לחוק). עם זאת, החוק אינו מכיל מנגנון כלשהו "להקדמת" תשלום מס, כאשר מהגדרתם הרחבה של המונחים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" שבסעיף 1 לחוק עולה מגמה ברורה ולפיה אירוע המס והחבות במס היא בשלב כריתת החוזה, הוא המועד שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה (ראו: עניין בזק הנ"ל, בסעיף 20; ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541, 544 (1992); ע"א 133/89 החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פ"ד מז(5) 689, 697 (1993)).

41. אף אינני מקבל את טענת המערערים בדבר הקושי התזרימי הכרוך ב"הקדמת תשלום המס", כלשונם.

ראשית, כפי שכבר נאמר, אין מדובר בהקדמת תשלום המס, אלא בחיוב העסקה במס במועד המכירה לפי החוק, הוא מועד כריתת החוזה.

שנית, אין לייחס משקל רב לקשיי נזילות, שהם תוצר הפער שבין מועד קבלת התמורה לבין מועד החיוב במס. אירועי המס הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין אינם אלא "נקודת עוגן" למיסוי השבחתו של הנכס עד למועד אירוע המס, כאשר עובדת קבלתה של התמורה באותו מועד היא משנית בחשיבותה. כך למשל, יקבע שווי המכירה, בראש ובראשונה, לפי שווי השוק של הנכס ולא לפי התמורה ששולמה בפועל (ראה, למשל, הגדרת "שווי של זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק), כשם שהחיוב במס שבח יקום גם אם הנכס ניתן במתנה שלא ל"קרוב" וכיוצא באלה. קשיי "הנזילות" של מוכר הנכס - למשל כאשר מדובר בעסקת חליפין - אינם מונעים את הטלת המס וגבייתו, מה גם שככל שמדובר בדמי חכירה עתידיים, גם אם אינם יכולים לשמש במישרין את המחכיר לצורך תשלום המס בו הוא מתחייב כבר בעת שלב עריכת העסקה, יכולים הם לשמשו בעקיפין לשם תשלום חוב המס, למשל באמצעות קבלת הלוואה תוך שיעבוד הנכס ותזרים דמי החכירה הצפוי.

שלישית, במקרה שלפנינו ממילא ספק אם ניתן לדבר על קשיי נזילות שעה שחלק מתמורת העסקה נתקבל מראש על ידי המערערים במועד עריכת החוזה, וסכום זה היה גבוה מסכום המס אותו נדרשו לשלם.

42. כללו של דבר הוא כי אין בתשלום מס השבח בגין דמי החכירה המהווים משום "הקדמה" של תשלום המס. ממש כמו גנדאלף של טולקין ב"שר הטבעות" ("קוסם לעולם לא מאחר או מקדים; הוא מגיע בדיוק בזמן שהתכוון"), כך המס משולם תמיד במועדו. ובעניין זה אין כל הבדל בין המס המוטל על מכירתו הגמורה של הנכס (ללא כל תלות במועד שבו התמורה משולמת בפועל) ובין המס המוטל על החכרתו לתקופה הקבועה בחוק. המחכיר, כמו המוכר, המשלם את המס במועד כריתת ההסכם, אינו משלם את המס "מראש" או נותן "הלוואה" לרשויות המס, גם אם רשויות המס הפיקו, או יכלו להפיק, תשואת ריבית על סכום המס המצוי בידן החל ממועד כריתת ההסכם החכירה ועד כל אחד מהמועדים בהם משולמים דמי החכירה השנתיים.

43. ממילא אף אין מקום להעמיד זה כנגד זה את דמי החכירה המהווים ואת תשלום המס "מראש" בגין דמי החכירה. הסכום המהוון של דמי החכירה, נכון למועד כריתת ההסכם, אמנם מקביל, מבחינה כלכלית, לדמי חכירה המשולמים לאורך שנות החכירה, אך המס המשתלם במועד כריתת ההסכם אינו "שווה ערך" למס שהיה משתלם מדי שנה בשנה בגין דמי החכירה.

יתר על כן, העובדה שקיימת הקבלה כלכלית בין דמי חכירה המשולמים מדי שנה ובין דמי החכירה המהווים, אין פירושה כי דמי החכירה אינם כוללים אף הכנסת ריבית החייבת במס.

לסוגיה זו הנוגעת למשמעות המשפטית, הכלכלית והחשבונאית של היוון דמי החכירה עוד אחזור בהמשך.

סיווג החכירה על פי כללי החשבונאות המקובלים

44. המערערים הציגו לבית המשפט חוות דעת כלכלית-חשבונאית, לפיה יש לסווג את העסקה כחכירה תפעולית. חוות דעת זו נסמכה על המבחנים המצוינים בתקן בינלאומי לחשבונאות מס' 17.

המומחית מטעם המשיב אינה חולקת על מסקנתם זו, אך עם זאת מציינת כי תיקון, שבוצע לתקן האמור משנת 2009, שינה מבחנים אלו, וכעת המבחן העיקרי לבחינת אופייה של החכירה, ככל שמדובר בחכירתה של קרקע, הוא מבחן **השווי ההוגן**. במסגרתו של מבחן זה יש לערוך השוואה בין ערכם הנוכחי של דמי החכירה הנומינליים ובין שווייה ההוגן של הקרקע.

המשיב אף מפנה לסעיף 68א לתקן בינלאומי 17, הקובע כי יש ליישם את התיקון למפרע, ובלשון הסעיף:

"ישות תבחן מחדש את הסיווג של מרכיבי קרקע בחכירות שטרם פקעו... על בסיס המידע שהיה קיים בעת ההתקשרות בחכירות.

הישות תכיר בחכירה ששווה בהתאם לתיקון כחכירה מימונית ביישום למפרע..."

45. המערערים טוענים כי על פי התקן החשבונאי חכירה תחשב כמימונית רק מקום שבו הערך הנוכחי של דמי החכירה משקף את מלוא שווי ההוגן של הנכס, ואילו בכל מקרה אחר תחשב החכירה כתפעולית; המשיב, מאידך, טוען כי על פי התקן די בכך שהערך הנוכחי של דמי החכירה מסתכם בסכום המהווה **באופן מהותי** את השווי ההוגן של הנכס. ועוד לדבריו, ככל שתקופת החכירה ארוכה יותר, כך דמי החכירה המהוונים משקפים באופן מובהק יותר את שווי ההוגן של הנכס. עם זאת, לדברי השמאית מטעם המשיב, שווי הקרקע דגן לא נבדק במועד הדיווח על העסקה, מן הטעם שבדיקה כזו לא נדרשה באותה העת, ובדיקה כזו לא ניתן לבצע כעת.

46. לפיכך, נראה כי לא המערערים ולא המשיב יכולים לבסס כדבעי את עמדתם בדבר סיווגה החשבונאי של העסקה, ומשכך, ולאור זאת שהנטל מוטל על כתפי המערערים (על נטלי הוכחה בערעורי מס ראה בהרחבה ע"מ 55647-07-14 **סניור נ' רשות המסים** (28.6.2015)), התוצאה היא כי לא ניתן לקבל את טענת המערערים לפיה מדובר בחכירה תפעולית.

47. מכל מקום ועיקר - לדידי ממילא לא על פי סיווגה החשבונאי של עסקת החכירה ראוי להכריע במחלוקת העומדת בפני.

אמת, כי לתקן החשבונאי הבינלאומי המבחין בין חכירה מימונית ובין חכירה תפעולית נודעת חשיבות אף לצורך דיני המס (ראה ע"א 8301/04 **פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות נפט בע"מ** (28.10.2007); ע"א 5865/11 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' דגון בתי ממגורות לישראל בע"מ**, פסקה 37 (14.8.2014)), אך כבר נפסק בעמ"ה 1067/99 **שלמה בר נ' פקיד שומה תל אביב 4**, פסקה 16 (20.1.2002) כי:

"על אף האמור, יש לשוב ולהזכיר בעניין זה, כי כל פנייה אל כללי החשבונאות הנעשית במסגרת דיון משפטי, מחייבת כצעד ראשון, התאמתם של אלה אל המסגרת המשפטית הרלוונטית. כבר נקבע לא אחת בפסיקה, שדנה במערכת הגומלין השוררת בין המשפט ובין תורת החשבונאות וכלליה, כי אין זו האחרונה יכולה להוות, בשום מקרה, תחליף לראשון. כל כוחם של כללי החשבונאות, בשמשם כלי עזר בפרשנות לה נזקקת הנורמה המשפטית; לא יותר (ר' דיון בסוגיה זו, בעמ"ה 43/95, 31/96 **החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים ט/ו 5 ה-96, ה-114)."**

48. מחלוקת זו בין הצדדים בדבר סיווגה הנכון של עסקת החכירה, כתפעולית או כמימונית, עשויה היא עצמה ללמד כי אין להכריע בשאלת אופן מיסוי העסקה על פי הסיווג החשבונאי. עדיף לעשות כן על בסיס הכלל הקטגורי שקבע המחוקק בחוק מיסוי מקרקעין, לפיו עסקת חכירה לתקופה מעל עשר שנים (וכיום - 25 שנים) תיפול בגדר מכר זכות במקרקעין. המדובר בכלל ברור, פשוט וחד משמעי שאינו נדרש למבחנים חשבונאיים, במיוחד כשכללים אלו משתנים

מעת לעת (ראו גם ש. בורנשטיין, הכנסה מעסקת שכירות - חיוב במס שבח או במס הכנסה? (תגובה להערותיהם של ד"ר אבי אלטר ועו"ד אהוד ברזלי), **מיסים** ד/2 (אפריל 1990) עמ' א-79).

49. זאת ועוד, ההכרעה בסוגיה שלפני ראוי שתהא נסמכת לא רק על הכלל הקטגורי האמור בחוק מיסוי מקרקעין, אלא על בחינה מקיפה וכוללת של המהות המשפטית והכלכלית של עסקאות חכירה, כמו גם של ההסדר המיסויי הכולל שנקבע לעסקאות אלו בדיני המס. חוק מיסוי מקרקעין ממסח את הערך הנוכחי של דמי החכירה, המייצג את שווייה של הזכות הנמכרת במועד ההסכם, אך, כפי שיובהר להלן, אין פירושו של דבר הוא כי בכך מוצה מיסויה של העסקה על כלל מרכיביה; פקודת מס הכנסה היא זו הממסה את המרכיב הנוסף הקיים בדמי החכירה, הוא מרכיב האשראי. כפי שאף יובהר, העובדה כי הצדדים לא "קראו לילד בשמו", וכי הסכם החכירה אינו מדבר על "ריבית", אין בה כדי לשנות את מהותה הכלכלית של העסקה.

היוון התמורה - המשמעות המשפטית, הכלכלית והחשבונאית

50. "שווי המכירה" לצורך חישוב השבח נקבע בסעיף 17(א) לחוק, וזו לשונו:

"שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתא או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום..."

51. "שווי" של זכות פלונית מוגדר בחוק כך:

"שווי" של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות - שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור; שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;

52. קריאת שני הסעיפים מעלה כי בהיעדר יחסים מיוחדים, השווי ביום המכירה הינו התמורה כפי שנקבעה בין הצדדים לעסקה. לשון אחר - התמורה הנקובה בהסכם. גישה זו מעוררת קשיים ככל שעסקינן בתמורה שנקבעה בין הצדדים, אך משתלמת במועד מאוחר יותר ליום המכירה. במהלך השנים גברה הגישה הכלכלית ובתי המשפט נתנו עדיפות למהותה הכלכלית של העסקה על פני צורתה הפורמלית, ולפיכך קבעו כי במקרים כגון אלו יש לבטא את התמורה העתידית בערכה הנוכחי, שהרי -

"ברור כי סכום שביום המכירה יש לו רק זכות לקבלו ביום פלוני בעתיד לבוא אין שווי ביום המכירה בסכום שאני מקבלו על אתר

באותו יום וההבדל בערכים הוא ראשית הריבית... השווי של זכות לקבל סכום פלוני בעתיד הוא, כמובן הערך הנוכחי של אותה זכות וערך זה נקבע לפי כללים ידועים..." (ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (3.4.2006) (להלן: עניין המכון הגיאופיסי)).

53. עיקרון כלכלי זה של חישוב הערך הנוכחי תקף באשר לכל זרם הכנסות ותשלומים עתידיים, ויפים לעניין זה הדברים שנאמרו בו"ע 33596-09-12 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (11.12.13) (להלן: עניין מידטאון):

"יש להבדיל בין שני תחומים: "היוון כלכלי" לבין "שווי ביום המכירה" כפי שהדבר מתבטא בחוקי המס ואף בחוק מיסוי מקרקעין. ה"היוון הכלכלי" הוא הערך הנוכחי של כל דבר (זרם הכנסות ותשלומים עתידיים) והוא מהווה למעשה את המונח האנגלי present value. לעומתו, המונח שווי ביום המכירה, יכול להיות שווי של צירוף מספרים נומנלי וזאת, כיוון שהצדדים לחוזה ביטאו את רצונם בכתב והביאו בחשבון את כל הסיכונים והיתרונות של פריסת תשלומים ו/או תמורות עתידיים. פריסה זו עשויה להיות מלווה במנגנוני הצמדה ו/או ריבית בעלי אופי כלכלי זה או אחר או אפילו נטולי מנגנוני הצמדה כלשהם. רק כאשר יש חריגה מהפריסה העתידית שנקבעה על ידי הצדדים עצמם, יכולה לקום להם עתירה לחישוב ערך נוכחי הנובע מהפריסה השונה בפועל. דבר זה מותנה בנטל ראיה ושכנוע על הטוען לכך שהערך הנוכחי האמיתי ליום המכירה קטן יותר מהערך שנקבע בחוזה המכירה. בדרך כלל ניתן להוכיח זאת בעזרת חוות דעת שמאית או כלכלית."

54. במאמר מוסגר יש לציין כי תקן חשבונאות מס' 25, המבוסס על התקן הבינלאומי מס' 18, דן בנושא הטיפול החשבונאי בהכרה בהכנסה, ואף שאינו חל על חכירות, יש בו כדי ללמד על אופן הטיפול בהכנסות כאשר מועד התשלום מאוחר למועד ההכרה בהכנסה (וכך גם אישרו המומחים מטעם שני הצדדים). סעיף 11 לתקן עוסק בסוגיית היוון תקבולים עתידיים, וזו לשונו:

"במרבית המקרים, התמורה מתקבלת במזומנים או שווי מזומנים וסכום ההכנסות הוא סכום המזומנים או שווי המזומנים שהתקבלו ו/או שהישות זכאית לקבל. עם זאת, כאשר התזרים החיובי של מזומנים או שווי מזומנים אינו מתקבל במועד ביצוע העסקה, השווי ההוגן של התמורה עשוי להיות נמוך מהסכום הנקוב של המזומנים שהתקבלו ו/או המזומנים שהישות זכאית לקבל. לדוגמא, ישות עשויה להעניק אשראי ללא ריבית לקונה או לקבל מהקונה שטר חוב, הנושא ריבית בשיעור הנמוך משיעור ריבית השוק, כתמורה עבור מכירת סחורות. כאשר ההסדר כולל

למעשה עסקת מימון, השווי ההוגן של התמורה ייקבע על ידי היוון כל התקבולים העתידיים בשיעור הריבית הניתן לקביעה באופן הברור ביותר מבין:

השיעור השורר לגבי מכשיר דומה של מנפיק בעל דירוג אשראי דומה; או שיעור ריבית שמנכה את הסכום הנקוב של המכשיר למחיר המכירה הנוכחי במזומן של הסחורות או השירותים.

ההפרש בין השווי ההוגן והסכום הנקוב של התמורה מוכר כהכנסת ריבית..." (ההדגשות שלי - ש.ב.).

55. המערערים אינם חולקים על העיקרון העולה מדברים אלה, לפיו פעולת ההיוון "מפלצת" את התמורה העתידית לרכיב תמורת המכירה ולרכיב המימון, אלא שלדבריהם אין מדובר בענייננו בעסקת מכר בתשלומים או בחכירה מימונית, כי אם בחכירה תפעולית שהיא במהותה הכלכלית עסקת שכירות רגילה, ומכאן שאף על פי שדווחה כעסקת מכר, אין להחיל לגביה עיקרון זה.

56. אין בידי לקבל טענה זו, שהרי עיקרון חשוב נוסף לענייננו, העולה מן האמור הוא כי יש להכיר במלוא התמורה המתקבלת לשיעורין במסגרת העסקה (התמורה הנומינלית), בין אם המדובר בעסקת מכר בתשלומים, ובין אם המדובר בחכירה תפעולית, וההבדל ביניהן נעוץ אך בעיתוי ההכרה בהכנסה ובכינוי שניתן להכנסה זו, כאשר ההכנסה המבטאת את פערי העיתוי בקבלת התמורה מוכרת כהכנסת מימון.

57. כללי הפרשנות בדיני המס הוגדרו בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פ"ש רחובות, פ"ד לט(2) 70, כך:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם. כמו כל חוק אחר, גם לענין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום, כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי" (שם, בעמ' 75, וראו גם א. ברק, "פרשנות דיני המיסים" (מיסים יא/4-א-1)).

58. הלכה פסוקה היא כי הפרשנות התכליתית הנכונה והרצויה של דיני המס היא השוואת האמת המשפטית לאמת הכלכלית. בכך תושג תכלית החקיקה, שהיא

מיסוי הרווח הכלכלי האמיתי (ראו למשל: ע"א 4271 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מס שבח מקרקעין (17.3.03)).

סבורני כי דברים אלה ראוי שישמשו נר לרגלי גם בדיון זה וכבסיס להכרעה בשאלה הפרשנית העומדת לפני.

59. את העיקרון המתואר לעיל, הנותן ביטוי מובהק למהות הכלכלית האמיתית המונחת ביסוד העסקה, יש ליישם גם כאשר דנים אנו במיסוי הכנסות מדמי חכירה, על רקע מטרתם של דיני המס בגביית מס אמת, ומיסוי מלוא ההתעשרות הכלכלית של הנישום. טיפול דומה יש להחיל גם בשל עיקרון השוויון בין הנישומים, שהוא אבן יסוד בדיני המס, ומתוך הרצון למנוע אפליה בין נישומים. לא יהא זה מן הצדק להטיל מס שונה על שני נישומים, אשר הפיקו הכנסה זהה בעסקת חכירה, אך מן הטעם שאצל האחד סווגה החכירה כ"חכירה מימונית" ואילו אצל האחר סווגה היא כ"חכירה תפעולית", כאשר אין בדיני המס איזו הוראה הקובעת כי תוצאת המס תהא תלויה בהבחנה זו.

60. לטענת המערערים יש מקום לפצל את התמורה למרכיב הריבית רק כאשר קיימת התייחסות מפורשת של הצדדים לקיומה של עסקת אשראי. לצורך כך מפנים המערערים לעניין **המכון הגיאופיסי**, שם פוצלה עסקת המכר לעסקת מכירה ועסקת מימון, לאור העובדה כי ההסכם בין הצדדים קבע כי הקדמת תשלומים תביא להפחתה בתמורה, בהתאם לשיעור ריבית שנקבע. מנגד, במצבים בהם לא התייחסו הצדדים במפורש לרכיב אשראי הגלום בתמורה, לא פוצלה העסקה לעסקת מכר ועסקת אשראי, וכתמימין לכך מפנים הם לפסקי הדין בו"ע 1287/07 **תרצה זיידנבייבר נ' מנהל מס שבח רחובות** (30.10.10) (להלן: עניין **זיידנבייבר**) ובו"ע 1305/04 **אברהם חכם נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** (3.10.06) (להלן: עניין **חכים**). כן הם מפנים לפסק הדין בעניין **מידטאון**.

בענייננו, כך לטענת המערערים, חרף היעדרה של עסקת אשראי בין הצדדים, מבקש המשיב ליצור עסקה כזו "יש מאין".

61. בעניין **המכון הגיאופיסי**, קבעה ועדת הערר, בין היתר, ביחס להיוון התמורה, כדלקמן:

"חישוב הערך הנוכחי של תמורה עתידית הוא מושכל ראשון בכל חישוב כלכלי והוא נובע מרווחי המימון שניתן להפיק מתמורה זו בתקופת הביניים. חישוב התמורה ליום המכירה מבלי לחלץ את הערך הנוכחי של התמורה מעוות את המהות האמיתית של העסקה, שהרי חלק מן התמורה הוא מדומה ויש לנכות ממנה את אותו חלק המשקף את עסקת האשראי והיכולת של המוכר לעשות שימוש בתמורה באותה תקופה. גם כללי החשבונאות המקובלים, הפסיקה ודעת מלומדים מאמצים את שיטת ההיוון ככלי לקביעת שוויה ההוגן של העסקה ביום ביצועה תוך הפרדה בין מרכיב התמורה למרכיב האשראי" (שם, בסעיף 11).

62. לפיכך נקבע באותו עניין כי יש להוון את התמורה העתידית לערכי יום המכירה ובכך להפחית משווי המכירה לעניין חוק מיסוי מקרקעין את מרכיב המימון הגלום בעסקה. עוד נקבע כי תנאי לפיצולה של עסקת מכר לעסקת מכר ועסקת אשראי הוא התייחסות מפורשת של הצדדים לקיומה של עסקת אשראי.

63. יש לציין כי עוד קודם לכן, בו"ע 1167/00 זקס רחל ואח' נ' מנהל מס שבח רחובות, מיסים יט/1 (פברואר 2005), הביעה ועדת הערר עמדתה באשר להשלכות המיסוי של פעולת היוון דמי החכירה, בזו הלשון:

"אמנם, אין חולק כי היוון דמי החכירה אינם בגדר עסקה החייבת במס מבחינת חוק מיסוי מקרקעין, אך יחד עם זאת אין לקבוע בוודאות כי אין להסכם החכירה ולהיוון כאמור היבטי מס הכנסה שלפי פקודת מס הכנסה. השאלה היא - האם יש לראות בהסכם החכירה ובהיוון הריבית הגלום בה כעסקה אחת של "מכירה" או שמא בוצעו שתי עסקאות, האחת, "מכירה" שתמורתה לפי שווי המכירה "ביום המכירה" נזקפת כאשראי, והשניה עסקת מימון שהיא מתן אשראי לחוכר בריבית לפיו חושב שיעור ההיוון.

על פי אותו היגיון של ראיית העסקה כשתי עסקאות, עסקת מכירה ועסקת האשראי, הרי שהרווח "מפדיון ההלוואה", יתכן ויהיה כפוף לחלק ה' (או חלק ב') של פקודת הכנסה.

בכל אופן, איננו נזקקים להביע דיעה בנקודה זו, שכן הדיון שבפנינו נסוב רק על חוק מיסוי מקרקעין, ועל פי אותו חוק אין חולק כי היוון דמי החכירה אינו אירוע מס" (שם, בעמ' 350).

64. בעניין זיידנבייבר נדחתה טענת העוררת בדבר הצורך בהיוון התמורה, נוכח דחייה בלתי צפויה בגבייתה. נקבע כי הצדדים הסכימו להארכת המועד לביצוע העסקאות ללא תוספת מימון, וכי על הטוען, שתנאי התשלום חורגים מהמקובל ומצדיקים את היוון התמורה, להוכיח טענה זו בליווי חוות דעת שמאי בעל רקע כלכלי. נפסק כי העוררת לא הניחה את התשתית הראייתית המספקת להפחתת "שווי המכירה".

65. בעניין חכים נדחתה טענת העורר להיוון התמורה, מן הטעם שאין בדחיות בלתי צפויות במועד מכירת המקרקעין כדי להוות צידוק להיוון כזה. וכך נאמר שם:

"בבואנו לסווג חלק מתמורה עתידית כמרכיב מימון שומה עלינו ליתן דעתנו לקיומם של שני תנאים מצטברים. ראשית, האם ההסכם אותו כרתו הצדדים מגלם בקרבו עסקת מכר ועסקת מימון הדרות יחדיו בכפיפה אחת. שנית, נדרשים אנו לשים לבנו למהותיות מרכיב המימון בעסקת המכר. בהתמלא שתי דרישות אלו, אזי יופחת מרכיב המימון הארוג בעסקת המכר. השאלה האם הסבר המכר טומן בחובו עסקה משולבת של מימון ומכר תתבצע

על פי אומד דעת הצדדים להסכם. בלשון אחרת, ככל שגילו הצדדים דעתם בהסכם המכר גופו, בין במפורש ובין במשתמע, כי התמורה העתידית מכילה גם מרכיב מימוני ונקטו צעדים בעולם המעשה כנגזר מכך, ובאופן זה הרי שציפיותיהם לדחיית התמורה השתקפו באותו הסכם - הרי שיש להוון את התמורה העתידית ולהפריד בתוך כך בין מרכיב המימון למרכיב תמורת המכר...

נוכחנו לראות, אפוא, כי נסיבות פרשת המכון הגיאופיסי מצביעות על התקיימות גילוי הדעת הנדרש כמו גם יישומו בעולם המעשה בדמות הכללת הכנסת המימון בדוחות הכספיים. אין תמונת המצב בענייננו דומה לתמונת מצב הדברים בפרשת המכון הגיאופיסי, כאשר בענייננו הצדדים לא גילו דעתם שעסקת הקומבינציה כוללת גם עסקת מימון, שכן, בעסקת קומבינציה, שאין בה העברת מזומן, אין לדבר על עסקת מימון משעסקינן בהחלפת נכס בנכס (מקרקעין בתמורה ליחידות דיור) ומעצם טיבה של עסקת קומבינציה בתנאים רגילים ומקובלים לא גלום מרכיב מימון, כמו שלא כלול בה מרכיב של התייקרויות עתידיות בתשומות הבניה וכיוצ"ב. יתר על כן, העורר בענייננו לא הוכיח כי דיווח לצרכי מס הכנסה על הכנסות מימון כנגד הקטנת התמורה לעניין חוק מיסוי מקרקעין אותה הוא מבקש" (ההדגשות שלי - ש.ב.).

66. בעניין מידטאון נדחתה טענת העוררת להיוון התמורה. נקבע כי הצדדים קבעו בהסכם גופו אפשרות של הקדמת התשלומים, ללא שהדבר יתבטא בהקטנת התמורה, ומכאן שהצדדים לא התכוונו לעסקת אשראי, וזאת בשונה מעניין המכון הגיאופיסי, שם נתנו הצדדים ביטוי למרכיב המימון בעסקה, ומשום כך נקבע שם כי יש להוון את התמורה, מה שאין כן במקרה זה.

67. ערעור שהוגש על ידי המערערת לבית המשפט העליון בעניין מידטאון נדחה אך לאחרונה. בפסק דינו סמך בית המשפט העליון את ידיו על דברי ועדות הערר בעניין, כפי שפורטו לעיל, ובכך קיבלם כהלכה מחייבת (ראו ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (31.5.2015)). להלן הדברים שנאמרו על ידי בית המשפט העליון והחשובים לענייננו:

"ככל שהחווה מלמד על כך שהקדמה או איחור בתשלום כרוכים בהזלה או ייקור של התמורה - כפי שארע בעניין המכון הגיאופיסי - הרי שלפנינו מרכיב מימוני. בהיעדר ביטוי מפורש לכך בחוזה, ברירת המחזל תהיה כי אין מדובר בעסקת אשראי, ושומת מס הרכישה תתבצע על בסיס נומינאלי. ברם, ברירת מחזל זו איננה בגדר "סוף פסוק", שכן הצדדים יוכלו לטעון כי נסיבות העסקה מלמדות על כך שכן קיים מרכיב מימוני. טענה שכזו תחייב בחינה פרטנית של המקרה לגופו, כפי שארע בעניין חכים. במסגרת בחינה זו יהיה מקום להתחשב, בין היתר, באופן רישום ודיווח הכנסות מימון על ידי מוכר הנכס; במשך דחיית מועד תשלום התמורה, וסבירותה של דחייה זו ביחס לטבעה של

העסקה ועסקאות דומות לה; וביחס בין שווי השוק של הנכס לבין סך התמורה הנומינאלית המשולמת בעדו" (שם, בסעיף 16 לפסק דינו של השופט דנציגר (ההדגשות שלי - ש.ב.)).

68. מהאמור לעיל עולה, כי שלא כטענת המערערים - המבחן הקובע והמכריע בשאלת פיצול התמורה למרכיב האשראי, אינו האם הצדדים התייחסו למרכיב זה במסגרת ההסכם. המבחן הקובע הוא מבחן כפול: **הראשון**, אומד דעת הצדדים, אם כפי שהדבר עולה מפורשות מתוך ההסכם גופו ואם כפי שהדבר עולה במשתמע; **השני**, מהותיות המרכיב המימוני בעסקה.

69. אומד דעת הצדדים אינו נלמד אך ורק מהרשום בהסכם, אלא אף מהתנהגותם, לרבות מדיווחיהם בספריהם ובדיווחיהם לרשויות המס. מהותיות מרכיב הריבית תלויה, כמובן, בראש ובראשונה בתקופת "האשראי" הרלוונטית, וברי כי ככל שתקופת התשלום ארוכה יותר - וממילא ככל שקיים פער גדול יותר בין התמורה הכוללת הנומינלית ובין התמורה המהוונת - כך מרכיב המימון מהותי יותר (אך ראה גישת הוועדה בעניין **מידטאון**). יתר על כן, ברי כי שני מבחנים אלה כרוכים זה בזה וככל שהמרכיב המימוני מהותי יותר, כך יש להניח כי הצדדים לא התעלמו ממנו אלא ראו בו מרכיב משמעותי במסגרת העסקה שרקמו ביניהם.

70. אשר למהותיות המרכיב המימוני - יש לציין כי בעניין **המכון הגיאופיסי** נקבע כי אשראי לתקופה בת שנה וחצי אינו נחשב כאשראי לזמן קצר, וכי מרכיב מימון המגיע לשיעור כ-10% מן התמורה הנומינלית הוא מהותי, ומשכך מצדיק את היוונה.

71. מהותיות המרכיב המימוני במקרה שלפנינו ברורה מאליה, שהרי המדובר בתשלום דמי חכירה על פני תקופה של 22 שנה, כאשר סכום דמי החכירה המהוונים (בערכים דולריים) מגיע אך כדי **מחצית** מסכום דמי החכירה הנומינליים. אכן, הצדדים לא נתנו למרכיב הריבית ביטוי מפורש בחוזה, אך לא ניתן לומר כי הוא נעלם מעיניהם, במיוחד עת דיווחו לרשויות מס שבח על דמי החכירה המהוונים כבסיס לתשלום המס. **משמע, כי פעולת ההיוון עצמה, היא הנותנת ביטוי לרכיב המימון בתמורה, ויש בה משום פיצול התמורה תוך "חילוץ" רכיב האשראי הגלום בה.**

תשלום מס שבח על דמי חכירה המהוונים לעומת תשלום מס הכנסה על דמי החכירה השוטפים

72. טוענים המערערים כי שווי חכירת המקרקעין מוסה במלואו מראש, טרם נצמחה התמורה; כי במצב זה, המס ששולם מראש צבר ריבית והצמדה עד למועד הפקת הכנסות השכירות (מדי שנה בשנה); כי לאור זאת, ובהתחשב בכך שהמס שולם על מלוא התמורה מראש, מיסוי נוסף יוביל למיסויה הכפול של ההכנסה מדמי השכירות. תמיכה במסקנתם זו מוצאים המערערים באמור

בע"א 733/89 ארם משחקים בע"מ נ' מס ערך מוסף גוש דן (15.9.1992) (להלן: עניין ארם משחקים).

73. אלא שנראה כי בפסק הדין יש כדי לתמוך דווקא בטענות המשיב. בעניין ארם משחקים נדונה עסקה לרכישת מחשב אשר שולמה בעשרה תשלומים צמודים לדולר וללא ריבית. בית המשפט דן בסוגיית מיסוי הפרשי ההצמדה וקבע כי אין למסותם, מהטעם שכל מטרתם היא שמירה על ערכו של הכסף, תוך שהוא עורך אבחנה ברורה בינם ובין הריבית, ובלשונו:

"... הפרשי הצמדה אינם מעשירים את הנושה, אלא רק מעמידים אותו באותו מצב, שבו הוא צריך להימצא לו החייב היה פורע את חובו בזמן... שלא כריבית, המהווה תמורה נוספת בשל דחיית התשלום, אין בהפרשי ההצמדה אלא תרגום של אותו הסכום למושגי שווי הכסף של מועד התשלום" (שם, בעמ' 67).

74. ועוד נאמר שם כי:

"אין צורך לומר, כי במקרה שבו נושאים התשלומים מרכיב של ריבית, חייב מרכיב זה במע"מ על פי האמור בסעיף 7 לחוק, לאחר שיבודד אותו מרכיב לצד הפרשי ההצמדה הפטורים ממע"מ."

75. המערערים מפנים גם לדברים שנאמרו בהקשר לפסק דין זה בעניין המכון הגיאופיסי, אלא שנראה כי גם באלה יש כדי לתמוך בעמדת המשיב. נאמר שם כך:

"... יש לאבחן את פסק הדין מענייננו, משהתם עסקינן בהפרשי הצמדה אשר מעצם טיבם אינם מעשירים את מקבל התשלום אלא רק מעמידים אותו במצב לו היה מקבל את התשלום במועדו המקורי. משכך, בית המשפט לא נצרך לשאלה האם המדובר בעסקת מכר שלמה או בעסקת אשראי הנפרדת מעסקת המכר, משהגדרת "מחיר עסקה" לעניין חוק מע"מ הינה הגדרה מרחיבה הטומנת בחובה מיני תשלומים רבים המשתלמים בדין אותה עסקה. במקרה דנן שילמה ארם משחקים את המע"מ על מלוא הקרן בגין העסקה, בעת מכירת המוצר, ולכן יכול היה בית המשפט שלא לקבוע כי מדובר בשתי עסקאות נפרדות... לסיכום עניין ארם משחקים: פס"ד זה אין בו כדי ללמד לענייננו, הן מהסיבה שבית המשפט יצא מעורו כדי למנוע את העיוות של חיוב כפול במע"מ, כשהוכח לו שהפרשי השער היוו למעשה חלק מן התמורה ליום המכירה, שכן המס שולם מראש והפרשי השער רק מעמידים את המוכר באותו מצב בו לו היה מקבל את התשלום במועדו המקורי..." (שם, בעמ' 322) (ההדגשה שלי - ש.ב.).

76. בענייננו, מוסכם על המשיב כי הפרשי השער, שתכליתם היא שמירה על ערכם של התשלומים, פטורים ממס (ראה סעיף 10 לחוות הדעת של גבי רז) ולעומת זאת, בשונה מעניין ארם משחקים, סכומי התקבולים הנומינליים הווננו בשיעור ריבית שוק של 8%, ובכך הופחתו לכדי כ-50% מערכם, ובוודאי שאין לומר כי שולם המס על מלוא התמורה מראש. יוצא אפוא כי קבלת עמדת המערערים תוביל לכך שרק כמחצית מן התמורה תמוסה.

77. אין בידי לקבל את טענת המערערים, כי רכיב אשראי יכול שהתקיים רק בעסקה שהיא עסקת מכר לפי מהותה הכלכלית בלבד. יפים לעניין זה דבריו של המלומד **ויסמן**, ולפיהם: "כאשר השוכר אינו משלם מראש את דמי השכירות עבור כל תקופת השכירות, אלא לשיעורין, לפנינו בעצם עסקת אשראי" (**ויסמן**, עמ' 237), קל וחומר עת נמשכת פריסת התשלומים על פני שנים רבות, כבענייננו. וכי יעלה על הדעת כי ערכו של הסכום אשר נקבע לתשלום בשנה ה-22 זהה לערכו של סכום זהה המשולם כיום? במובן זה, ניתן לראות בסכום התמורה המהוון כאילו שולמה תמורת העסקה מראש ובמזומן.

78. טוענים המערערים כי אין לפרש את הוראת חוק מיסוי מקרקעין באופן המעוות את המציאות הכלכלית והמשפטית, וכי בחינת הוראות חוק מיסוי מקרקעין אינה מאפשרת מסקנה פרשנית בדבר קיום עסקת מכר ולצידה עסקת אשראי במצבים של חכירה תפעולית. תימוכין לעמדה זו הם מוצאים במאמרם של ד. **בלס** ו-א. **רובין**, "מיסוי עסקאות חכירה מתחייבות במס שבח", **מיסים** 2/ט (אפריל 1995). להלן עיקרי הגישה המוצגת במאמר:

"ניתן לסכם ולומר, כי בהתאם לתקן הבינלאומי, שמבחינה חשבונאית הינו בעל תוקף מחייב בישראל, עסקאות חכירה של מקרקעין תסווגנה בדרך כלל כחכירות תפעוליות (עסקאות שכירות)... לדעתנו החבות במס על הכנסותיו המימוניות של המחכיר נגזרת ממהותה הכלכלית של עסקת החכירה. כך, אם מהותה של העסקה הינה עסקת שכירות, אזי אין, לדעתנו, כל חבות במס הכנסה על "ההכנסות המימוניות", ואילו אם מהותה של העסקה הינה עסקת מכר שבצידה הלוואה, הרי שהכנסות המימון חבות במס הכנסה.

הדעה המובעת בדבר הפטור החל על ההכנסות המימוניות בעסקת חכירה, שמהותה הינה שכירות, נתמכת הן במהות הכלכלית של העסקה והן בלשונה של פקודת מס הכנסה. מן הבחינה הכלכלית, בעסקת שכירות קיים סוג אחד בלבד של הכנסות חבות במס והן הכנסות שכירות. חוק מס שבח יצר פיקציה על פיה ההשכרה תיחשב למכירת זכות במקרקעין, וכתוצאה מכך חוייבו תשלומי השכירות במס מראש, על אף שלא נתקבלו מראש במזומן... הטלת המס מראש של שוויים המהוון של תשלומי השכירות העתידיים שקולה, אפוא, מבחינה כלכלית, לתוצאה שהייתה מתקבלת, אילו היה מוטל מס הכנסה על כל אחד ואחד מתשלומי השכירות העתידיים עם קבלתו בפועל. לשון אחר, מיסויו של הנישום מראש

מחד גיסא, והטלת מס של "הכנסותיו המימוניות" שיצטברו בעתיד מאידך גיסא, הינה בבחינת כפל מס, ... המס על ההכנסות המימוניות, אותו מבקשים לגבות שלטונות מס הכנסה, מצוי בידיהם של שלטונות מס שבח, שכן המס על ההכנסות המימוניות שנצברו כביכול בידי המחכיר שקול לסכום הפרשי ההצמדה והריבית הנצברים על סכום המס שנגבה מראש בידי שלטונות מס שבח..." (שם, בעמ' א-31) (ההדגשה שלי - ש.ב.).

79. איני סבור כי הגישה המוצגת במאמר דלעיל יכולה לסייע למערערים.

ראשית, היא משקפת את גישת "העסקה האחת", שנראה כי לא נתקבלה על פי כללי החשבונאות. כפי שתואר לעיל, גישת "שתי העסקאות", דהיינו, הכרה בכך שפעולת ההיוון מבטאת פיצולה של התמורה לשווי המכירה ולעסקת אשראי המניבה הכנסות ריבית, הוכרה כמשקפת באופן נכון יותר את המהות הכלכלית בסוגיה.

שנית, דומה כי אין לגישה זו בסיס בפסיקה, והיא אף מוגדרת על ידי המחברים כפתרון אפשרי לשאלות המוצגות על ידם במאמר, כאשר המחברים מכירים בקיומן של הכנסות מימוניות הנוצרות מעצם פעולת ההיוון, גם כאשר מדובר בחכירה תפעולית, אלא שהם מציעים לפטור אותן ממס.

שלישית, התיזה המרכזית של המחברים - שדומה כי עליה סומכים בעיקרו של דבר המערערים את ידם - היא שקיימת שקילות כלכלית בין הטלת המס מראש על שוויים המהוון של תשלומי החכירה העתידיים, לבין הטלת מס הכנסה על כל אחד ואחד מתשלומי החכירה העתידיים עם קבלתו בפועל. שקילות לכאורית זו היא אף המובילה לתיזה נוספת שמציגים המערערים, ולפיה הם למעשה נתנו "הלוואה" לרשויות המס עת ששלמו את המס מראש על דמי החכירה המהוונים.

תיזה זו, על שני חלקיה, אין בידי לקבל. כפי שהבהרתי בראשית הדברים, איני סבור כי בתשלום מס שבח על דמי חכירה מהוונים יש משום הקדמה של תשלום המס או משום חריגה כלשהי מהאופן "הרגיל" או "הטבעי" שבו יש למסות דמי חכירה.

יתר על כן ועיקר, שקילות כלכלית זו חסרה מרכיב אחד: מיסוי הריבית. משמע, הטלת מס "מראש" על דמי החכירה המהוונים אכן שקולה להטלת מס באופן שוטף על דמי החכירה, אלא **ששקילות כלכלית זו עצמה מגלמת בתוכה התעשרות מסוג של הכנסת ריבית** (ראה עדות מר קלדרון, עמוד 20 שו' 4-12).

80. ויודגש - אין כוונתי באמור לעיל לאותו חלק בהיוון דמי החכירה המשקף מרכיב של הפרשי הצמדה (או הפרשי שער, כבמקרה דנן). את אלה אכן אין מקום למסות בשל אותה שקילות כלכלית. משמע כי סכום דמי חכירה מהוון למועד העסקה, ככל שהיוון זה משקף אך ורק את הפרשי ההצמדה הצפויים,

אכן שקול לדמי החכירה הנומינליים, כאשר לכל תשלום ותשלום מתווספים אך ורק הפרשי הצמדה ממועד העסקה ועד מועד התשלום בפועל; קבלת מאה שקלים בתחילת השנה היא "בדיוק אותו דבר" כמו קבלת מאה ועשרה שקלים בסוף השנה ככל שהאינפלציה השנתית היא בשיעור של 10%.

לעומת זאת, חלק ההיוון המשקף את הריבית הריאלית, יש בו שקילות כלכלית מסוג אחר, דהיינו **שקילות המגלמת התעשרות**. היוון המביא בחשבון רק את הריבית הריאלית הצפויה (כלומר - במצב של העדר אינפלציה, מה סכום הכסף שאדרש להפקיד היום על מנת שאקבל בסוף התקופה הנמדדת סכום הזהה לסכום הצפוי להתקבל בעתיד) מניח, מינה וביה, כי הסכום המהוון יביא **להתעשרותו** של המחזיק בכך שיפיק הכנסת ריבית.

לשון אחר - סכום דמי החכירה המהוון אכן שקול מבחינה כלכלית לדמי החכירה הנומינליים, דהיינו מאה שקלים בתחילת השנה הם אכן "אותו דבר" כמו מאה ושמונה שקלים בסוף השנה (שיעור היוון של 8%), אך בכך גם אמרנו כי נצמחה הכנסת ריבית. **והכנסת ריבית זו הרי חייבת במס.**

81. ממילא, אף אין מקום להשוואה שעורכים המערערים בין "ההלוואה" שקיבל החוכר מהמחכיר (בכך שדמי החכירה לא שולמו כולם מראש, אלא שולמו מדי שנה בשנה), ובין "ההלוואה", לכאורה, שהם נתנו לרשויות המס בשלמם את מס השבח על דמי החכירה המהוונים במועד העסקה. כאמור, משעה שאין לראות במס השבח כמס המשולם "מראש", משמע שאין לראות בתשלומי משום "הלוואה" באיזו דרך או צורה, גם אם מס זה מצמיח בידי רשויות המס, או לפחות יש בו פוטנציאל להצמיח, תשואה בדמות ריבית והפרשי הצמדה.

יתר על כן, התעשרותו של המחכיר בשל מרכיב הריבית הכלול בדמי החכירה המתקבלים בידו מדי שנה ושנה, אין לה דבר וחצי דבר עם "התעשרותן" של רשויות המס מקבלת המס "מראש". אין התעשרות אחת מאיינת את האחרת, והעובדה כי רשויות המס הפיקו, או יכלו להפיק, הכנסת ריבית מכספי המיסים (אם לא עשו שימוש בכספים אלה למטרה אחרת), אינה רלוונטית כלל מבחינת המחכיר. בהקשר לכך יש לזכור כי אף המערערים מסכימים כי אם היתה בפנינו עסקת מכר מימונית, או אם היתה בפנינו עסקת מכר גמורה בה דמי המכר משולמים לשיעורין ומס השבח היה משולם מראש, דמי החכירה או דמי המכר היו חייבים במס בגין מרכיב הריבית, ו"התעשרותן" של רשויות המס מקבלת מס השבח במועד העסקה, לא היה בה כדי להעלות או להוריד.

לשאלת סיווגה מחדש של העסקה

82. טוענים המערערים כי העסקה סווגה על ידם כראוי, בהתאם למהות הכלכלית שלה, כחכירה תפעולית, ולפיכך, המשיב אינו רשאי לסווגה באופן שונה. לדבריהם, אילו היה מדובר בחכירה מימונית, לא היה ספק כי בין הצדדים מתקיימת עסקת מכר ולצידה עסקת אשראי, אך אין זה המצב בענייננו.

83. אין בידי לקבל טענה זו. נראה לי כי שאלת "הסיווג" הוכרעה על ידי המערערים עצמם, שעה שדיווחו על העסקה בשנת 1996 כעסקה החייבת במס שבת. משנקבע דינה של העסקה כעסקה "הונית" הכפופה לחוק מיסוי מקרקעין, יש לסווג את העסקה כעסקה הונית על כל היבטיה לצורך דיני המס. נראה כי דווקא המערערים הם אלה המבקשים לטעון כיום בדבר סיווג העסקה באופן שונה. למותר לומר כי שני הצדדים אינם מבקשים לשנות דיווח מקורי זה, ואף אינם יכולים לעשות כן, לנוכח הזמן שעבר מעת הדיווח על העסקה.

עמדת רשויות המס בעבר, הוראת הביצוע וטענת ההסתמכות

84. בהוראת ביצוע מ"ה ומ"ש 8/93, מיום 10.6.1993, בפסקה 4.1.5, נקבע כי:

"במקרה בו שולמו דמי החכירה לשיעורין והוטל מס שבת על דמי החכירה המהוונים, יש לחייב במס הכנסה את הריבית הריאלית השנתית הגלומה בדמי החכירה המשולמים כאמור. לצורך הפעלת הוראה זו יש לפנות ללשכה המשפטית בנציבות."

85. טוענים המערערים כי עמדתו של המשיב בערעור זה אינה עולה בקנה אחד עם גישתו במועד העסקה, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת ביצוע מ"ש 8/93 הנ"ל, ובמיוחד האמור בה בהתייחס לפנייה ללשכה המשפטית בנציבות. לגישתם, הצורך בפניה הנזכרת לשם היוועצות בסוגיית חיוב הריבית הריאלית במס הכנסה, סותרת את עמדת המשיב כיום ולפיה מדובר בסוגיה "מובהקת ואופיינית". אמנם בהמשך לכך הוחלפה הוראת הביצוע דלעיל בהוראה אחרת שבה לא נזכר הצורך לפנות ללשכה המשפטית (ראו הוראת ביצוע מ"ש 28/96 מיום 16.12.96, פסקה 4.4). אולם ההוראה שהייתה תקפה במועד העסקה הייתה זו הקודמת, שהצריכה פנייה לנציבות.

מוסיפים המערערים וטוענים כי פנייה כזו לנציבות ראוי היה שתבוצע בסמוך למועד הדיווח על העסקה ולא כחלוף 15 שנה ממועד ביצועה ולאחר תשלום מס השבח והמיסים העקיפים בגינה. עוד הם מציינים בקשר לכך את עדותה של העדה מטעם המשיב, ולפיה לא נתקלה בתיק דומה במשך קרוב לעשרים שנות עבודה במערכת, ואת היעדרו של אפילו פסק דין אחד העוסק בסוגיה, בהתייחס לאירוע שהוא, לכאורה, שגרתי במהותו.

86. בכל אלה יש לסברתם של המערערים כדי להעיד על כך שעמדת רשויות המס בסוגיה במועד העסקה הייתה שונה, וכי אין זה ראוי ליישם שינוי זה ביחס לאירועים שהתרחשו לפני שנות דור, אלא מכאן ואילך, לאחר שתפורסם הוראת נוהל ברורה שתטפל באחידות בכל התיקים. טענה זו מבססים המערערים על האמור בעמ"ה (ח"י) 175/00 **מנסור כינג' ואח' נ' פקיד שומה חיפה** (18.8.02) (להלן: עניין **כינג'**) שם נדחתה דרישת המשיב לשנות סיווג העסקה מעסקה חייבת במס שבת לכזו החייבת במס הכנסה.

87. אין בידי לקבל טענה זו ואיני סבור כי ניתן ללמוד מעניין **כינג'** לעניינו. בנסיבות ההן הוצאה שומת מס שבח ורשויות המס ביקשו לבטלה ולהחליפה בשומת מס הכנסה, בקשה אשר נדחתה על ידי בית המשפט. לעומת זאת, במקרה שלפני סומך המשיב ידיו על שומת מס השבח שהוצאה בהתאם לדיווח של המערערים, והוא כלל אינו מבקש לבטלה, אלא שהוא מעוניין להוסיף עליה שומה חדשה ולמסות בנוסף את הכנסת הריבית הנובעת מן המרכיב המימוני בעסקה שדווחה.

88. אף איני סבור כי יש באמור בהוראת הביצוע הנ"ל בדבר הצורך בפנייה ללשכה המשפטית, כדי לסייע למערערים. דרישה זו כבר אינה מופיעה בהוראת הביצוע הנוספת, זו שמשנת 1996, ומאחר שהמשיב מבקש להטיל חיוב במס הכנסה בגין דמי החכירה השנתיים, ספק אם יש להחיל בעניין זה דווקא את ההוראה המקורית, זו שמשנת 1993 שהייתה בתוקף במועד העסקה. זאת ועוד גם בהוראת הביצוע המקורית נקבע חיוב הריבית במס באופן קטגורי, ומכאן שהפניה ללשכה המשפטית בנציבות לא היוותה תנאי סף לחיוב במס. מכל מקום, נראה כי למשיב נתונה החירות לבחון הכנסה זו מידי שנה בשנה, אף באמצעות הלשכה המשפטית, והדבר מתחייב גם מן העיקרון המנחה בדיני המיסים, לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

על כך יש להוסיף כי ממילא הוראות הביצוע הן בגדר הנחיות מקצועיות פנימיות של רשויות המס, והגם שהן מפורסמות לציבור, אין הן מחייבות את בית המשפט בפרשנותו את דיני המס (ע"א 3534/07 **פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב**, פסקה 10 לפסק דינו של השופט פוגלמן (26.1.10)). אף אם הייתה הסתמכות לגיטימית מצד המערערים על מעשי הרשות, הרי שאין בהוראת הביצוע, אשר שונתה כאמור, כדי להקים למערערים טענת הסתמכות בכל הנוגע לשנות המס המאוחרות. קל וחומר, בהתחשב בכך ששתי הוראות הביצוע גם יחד, מציינות במפורש את חיוב הריבית הריאלית במס, ולא ברור כיצד יש בהוראה זו כדי לסתור את עמדת המשיב כעת.

89. עוד טוענים המערערים בקשר לכך כי דיון בסוגיה, בהתייחס לשנות המס 2002-2004, התקיים עוד במהלך שנת 2006, וכי במסגרתו חזר בו המשיב מעמדתו בדבר חיוב הריבית במס הכנסה, ובכך יש לטענתם כדי ללמד על הנחת המשיב באותה עת בדבר חולשתה, אם לא בטלותה, של עמדתו המשפטית.

אף בטענה זו אין כדי לסייע למערערים. כידוע, העיקרון המנחה בדיני המיסים הינו כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה, כפי שנקבע בע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה** (24.2.2014), לאמור:

"... מאחר שכל שנת מס מעוררת עילה חדשה, היא עילת החיוב במס לאותה שנה, פשיטא שהתדיינות משפטית בנוגע לשנת מס אחת אינה חוסמת מראש התדיינות משפטית בנוגע לשנות מס אחרות (ראו: זלצמן, בעמ' 162 ו-621). בהתאם לכך, הכלל של השתק עילה הופעל כפשוטו במצבים שבהם צד ביקש

לחזור ולפתוח לדיון שאלה שהוכרעה בנוגע לאותה שנת מס (ראו: ע"א 823/08 חזן נ' רשות המסים - פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו) פסקאות 7-8 (4.1.12009)).

90. מן האמור לעיל עולה כי צדק המשיב בטענתו, כי אין בהסכם השומה שנערך במהלך שנת 2006 עבור השנים 2002-2004, במסגרתו ויתר על חיוב ההכנסה בריבית במס הכנסה, כדי להקים למערערים טענת הסתמכות בשנים מאוחרות יותר.

91. יתר על כן, גם אם, כטענת המערערים, חל שינוי בעמדת המשיב בנוגע לחיוב הריבית במס הכנסה, אין בכך כדי לפסול את השומות נשוא הערעור שלפני, כפי שנקבע בע"א 8150/11 חב' ש.י סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד (11.2.2015), לאמור:

"... בפנינו עומד שינוי בעמדתן של רשויות המס. על עניין זה, כפי שעולה גם מפסק דינו של חברי, חלים הכללים הנוגעים לקבלת החלטות מינהליות. אין צריך לומר, שרשויות המס, ככל רשויות המינהל, חייבות לנהוג בהגינות ובמקצועיות, ולכן שינוי בעמדתן אינו אמור להיות עניין שרירותי (ראו: דפנה ברק-ארז, משפט מינהלי, כרך א 385-389 (2010)). אולם ככל שנעשתה בדיקה מקצועית וזו העלתה כי עמדה משפטית שאומצה בשנת מס קודמת אינה נכונה, אין מניעה לכך שהעמדה החדשה תדריך את רשויות המס בשנות מס עתידיות, ולמעשה - ראוי שכך יהיה, בכפוף לאיזון בין האינטרס הציבורי לבין הסתמכותו של הפרט הנוגע בדבר (ראו גם: עניין פלומין, בפסקה 64). ההתחשבות בשיקולים של הסתמכות והגינות באה כבר לידי ביטוי בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 2291/07 ככל שמדובר בשנות המס שקדמו לאימוץ העמדה העדכנית של רשויות המס בשנת 2004. כפי שהסביר חברי, ממועד זה ואילך, לא ניתן עוד לטעון להסתמכות על עמדתן של רשויות המס" (שם, בסעיף 6 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז).

92. דברים ברוח דומה נאמרו גם בע"א 490/13 יצחק פלומין ואח' נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014), לאמור:

"שינוי באקלים המשפטי - במקרה שבו חל שינוי בחוק, בפסיקה או במדיניות הכללית של רשויות המס ביחס לפרשנות החוק, הכרעות שהתבססו על הכלל הקודם לא יחייבו את הצדדים בשנות המס הבאות. זהו החריג הברור שעמד ביסודה של הפסיקה בעניין כהן, ואליו כיוון השופט ויתקון באומרו בו "אין זה רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל האזרחים"... (שם, בסעיף 67(א) לפסק דינה של השופטת ברק-ארז) (ההדגשה שלי - ש.ב.).

93. מקובלת עלי גם טענת המשיב, לפיה אין להנציח טעות שנעשתה על ידי רשויות המס, ובעניין זה ראו למשל הדברים שנאמרו בע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, ס' 116 לפסק דינו של המשנה לנשיאה רובינשטיין (3.2.2015).

94. אשר לטענתם המערערים בדבר התנהלות לא אחידה מצד המשיב בעניין גביית המס בגין הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי החכירה, יצוין כי הנטל להוכחתה של טענה בדבר אכיפה בררנית מצד המשיב מוטל על המערערים, כמי שטוענים לה, לאור חזקת החוקיות העומדת למשיב כרשות מנהלית (ראו בר"ם 7515/07 גלינה בר בע"מ נ' ראש עיריית תל אביב יפו (5.9.07); בג"צ 6396/96 זקין נ' ראש עיריית באר שבע (8.6.99)). המערערים לא הביאו כל ראיה להוכחת טענתם זו, ומכאן כי לא עמדו בנטל הנדרש להוכיחה.

סיכום של דברים

95. מכל האמור לעיל עולות המסקנות הבאות:

- א. עסקת החכירה נשוא הערעור דווחה על ידי המערערים לרשויות המס כעסקת מכר, ומוסתה בשיעור מס של 12%. על אף טענתם כעת כי המדובר בחכירה תפעולית, שהיא במהותה עסקה פירותית, המערערים נמנעו מלבקש משלטונות המס למסות את ההכנסות בגינה כהכנסות פירותיות החייבות במס הכנסה בשיעור המס השולי.
- ב. משדווחה ומוסתה העסקה כעסקת מכר, יש לבחון האם מוסתה במלואה ההכנסה מן העסקה, ואין לשוב ולבחון אותה כעסקה פירותית.
- ג. התמורה הנומינלית מן העסקה, אשר נתקבלה לשיעורין על פני תקופת העסקה, הוונה לפי ריבית שוק בשיעור של 8% לצורך חישוב שווי המכירה. פעולת היוון זו פיצלה את התמורה למרכיב התמורה בעד המכר ולמרכיב האשראי הגלום בה. עיקרון זה יש ללמוד הן מן הפסיקה שדנה בעניין, הן מכללי החשבונאות המקובלים, הנותנים ביטוי למהות הכלכלית, והן מהוראות הביצוע של רשויות המס העוסקות בסוגיה.
- ד. היוון התמורה הנומינלית, לצורך חישוב שווי המכירה, בלא מיסוי מרכיב הריבית הריאלית הגלום בתשלומי דמי החכירה, מוביל למצב של מיסוי העסקה בחסר.
- ה. תשלום מס השבח על דמי החכירה המהוונים אינו בבחינת תשלום מס "מראש", ואין הוא שקול לתשלום מס באופן שוטף על דמי החכירה; בכל מקרה, שקילות כלכלית זו, ככל שקיימת, מגלמת בתוכה מרכיב של הכנסת ריבית שיש למסותה.
- ו. בדין נמנע המשיב מלדרוש כעת את המס באופן רטרואקטיבי בגין שנים קודמות, שהרי השומות בגינן הינן סופיות. עם זאת, על רקע

היותה של כל שנת מס נושא לדיון נפרד, אין כל מניעה למסות את המערערים בגין השנים נושא הערעור ומכאן ואילך, והדבר אף עולה בקנה אחד עם עקרונות דיני המס בדבר גביית מס אמת, השוויון בין הנישומים והשמירה על הקופה הציבורית.

סוף דבר

96. הערעור נדחה. מס ההכנסה בגין הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי החכירה ישולם בהתאם ללוח הסילוקין ושערי המט"ח, עליו הוסכם בין הצדדים.

97. בהתחשב בחשיבותה של השאלה המשפטית שנדונה, כמו גם בעובדה כי המערערים לא חויבו בשומות דומות בשנים קודמות, איני עושה צו להוצאות.

ניתן היום, כ"ט בתמוז תשע"ה (16.7.15), בהעדר הצדדים.

(-) שופט